



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11080.001425/2005-22
Recurso nº 876.548 Voluntário
Acórdão nº **3803-02.482 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 15 de fevereiro de 2012
Matéria COMPENSAÇÃO - RESSARCIMENTO DE PIS
Recorrente BRASLUMBER INDÚSTRIA DE MOLDURAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DA COFINS.
COMPENSAÇÃO. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. INEXISTÊNCIA
DE RECEITA.

A cessão de créditos escriturais não se caracteriza como receita, sendo mero ressarcimento de custo tributário, inexistindo acréscimo patrimonial para as sociedades empresárias industriais ou repasse dos valores aos produtos ou aos consumidores finais. Os créditos de ICMS repassados a terceiros não se referem a valores anteriormente deduzidos no resultado da pessoa jurídica e posteriormente recuperados, configurando-se, no contexto da técnica da não cumulatividade, numa forma de absorção de créditos não compensados com impostos de mesma natureza incidentes sobre vendas no mercado interno.

RECUPERAÇÃO DE DESPESAS. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

O estorno de despesas e provisões, em que pese relacionada à determinação do lucro operacional, ocasionando aumento da posição líquida da empresa, não repercute para fins de determinação da base de cálculo das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento e a receita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e dos votos que integram o presente julgado. Vencido o conselheiro Alexandre Kern, que fará declaração de voto.

(assinado digitalmente)
Alexandre Kern - Presidente.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Kern (Presidente), Hélcio Lafetá Reis (Relator), Belchior Melo de Sousa, Jorge Victor Rodrigues, Juliano Eduardo Lirani e João Alfredo Eduão Ferreira.

Relatório

Trata o presente processo de indeferimento parcial de pedido de ressarcimento e compensação (fls. 1 a 2), tendo havido glosa parcial do saldo credor de PIS não cumulativo em razão do não oferecimento à tributação das receitas decorrentes de transferências de créditos do ICMS a terceiros e de recuperação de despesas (fls. 100 a 105).

Cientificado da decisão, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 113 a 130) e requereu a homologação integral das declarações de compensação, alegando, aqui apresentado de forma sucinta, o seguinte:

a) os créditos de ICMS, transferidos a seus fornecedores para o pagamento de matérias primas adquiridas, se referem a um complexo benefício fiscal, cujo objetivo é o incremento das exportações brasileiras, o que não seria sinônimo de faturamento da empresa exportadora;

b) o crédito de ICMS acumulado, por não lhe ser disponibilizado financeiramente, "transmuda-se" em um ativo de natureza financeira, não podendo ser configurado como receita;

c) a tributação dos referidos créditos como receita ofende a imunidade conferida pelo artigo 149 da Constituição Federal às receitas decorrentes de exportações;

d) as receitas decorrentes de recuperação de despesas não constituem receita, pois são valores retificadores de custo, motivo pelo qual não há lógica no seu oferecimento à tributação.

A DRJ Porto Alegre/RS indeferiu a solicitação (fls. 135 a 136), tendo sido o acórdão ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/2005 a 31/12/2005

BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS DE CRÉDITOS DE ICMS. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS.

As receitas decorrentes de recuperação de despesas não podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins, por falta de previsão legal.

Da mesma forma, a cessão de direitos de ICMS compõe a receita do contribuinte, sendo base de cálculo para o PIS/PASEP e a COFINS até a vigência dos arts. 70, 8º e 9º da Medida Provisória 451, de 15 de dezembro de 2008.

Solicitação Indeferida

Irresignado, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário (fls. 143 a 165) e reitera seu pedido de homologação integral das declarações de compensação, repisando os mesmos argumentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis

O recurso é tempestivo, preenche as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, trata o presente processo de indeferimento parcial de pedido de ressarcimento e compensação, tendo havido glosa parcial do saldo credor da contribuição para o PIS não cumulativo em razão do não oferecimento à tributação das receitas decorrentes de transferências de créditos do ICMS a terceiros e de recuperação de despesas.

No Recurso Extraordinário (RE) nº 606.107/RS, que trata de parte da matéria sobre a qual se controverte nos presentes autos (transferência de créditos a terceiros), o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a existência de repercussão geral, mas não se pronunciou acerca do sobrestamento dos processos em andamento versando sobre a mesma matéria.

Dessa forma, nos termos do § 1º do art. 1º e do art. 4º da Portaria CARF nº 001, de 3 de janeiro de 2012, por inexistir determinação do STF no sentido de sobrestar todos os processos em andamento que versem sobre a matéria, independentemente da existência de repercussão geral, o presente processo deve ser submetido a julgamento, não se lhe aplicando o sobrestamento previsto no § 1º do art. 62-A do Regimento Interno do CARF.

Nesse sentido, uma vez que este Colegiado se encontra desobrigado de sobrestar o julgamento do processo, passa-se à apreciação do mérito do recurso voluntário.

A Fiscalização constatou a não inclusão na base de cálculo da contribuição de valores relativos à cessão de créditos do ICMS a terceiros e de recuperação de despesas, em razão do que houve redução do saldo do tributo passível de ressarcimento.

A partir da edição da Lei nº 11.945/2009, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2009, a transferência onerosa de créditos de ICMS originados de operações de exportação passou a ser uma das hipóteses de exclusão da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins.

Essa alteração, contudo, por não se inserir em nenhuma das hipóteses de retroatividade da lei previstas no art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), não alcança os créditos de ICMS ora analisados que se reportam ao ano-calendário 2005.

Contudo, essa alteração do texto da lei pode corroborar com o entendimento a seguir esposado.

A não cumulatividade é uma técnica cujo objetivo maior é evitar o chamado “efeito cascata” da tributação em face de um processo produtivo que se opera em várias etapas, deduzindo-se do imposto incidente sobre a saída de mercadorias o imposto já cobrado nas operações anteriores relativamente à circulação daquelas mesmas mercadorias ou às matérias-primas necessárias à sua industrialização.

Trata-se, portanto, de lançamentos contábeis que não transitam pela demonstração de resultados da pessoa jurídica, restringindo-se à apuração do saldo do imposto a recolher após a compensação dos créditos decorrentes das aquisições anteriores.

Não se trata de reversão de custos ou despesas deduzidos do resultado da pessoa jurídica em momentos anteriores e posteriormente recuperados. Tal crédito tem sua abrangência circunscrita à apuração de um eventual saldo devedor a ser recolhido aos cofres públicos que, uma vez não configurado, faz gerar o direito de ressarcimento do crédito não recuperável pela técnica da não cumulatividade.

Conforme salientado (...), o denominado crédito de ICMS é crédito puramente escritural, e guarda essa característica tanto para apuração do saldo mensal quanto no caso de haver saldo a seu favor, passando este, ainda como crédito escritural, para o mês seguinte. Daí, (...) esse crédito não é, ao contrário do que ocorre com o crédito tributário cujo pagamento pode o Estado exigir, um crédito na expressão total do termo jurídico, mas existe apenas para fazer valer o princípio da não-cumulatividade, em operações puramente matemáticas, não se incorporando ao patrimônio do contribuinte¹.

Uma vez encontrar-se o princípio da não cumulatividade previsto no texto constitucional, tem-se a garantia outorgada ao contribuinte de fruição ampla do direito de abatimento de créditos escriturais sem reservas ou condições. Assim dispõe o art. 155, § 2º, X, “a” da Constituição Federal:

*§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*I - será **não-cumulativo**, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;*

(...)

*X - **não incidirá**:*

*a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

A própria Constituição Federal assegura ao contribuinte do ICMS o direito à recuperação do imposto pago nas etapas anteriores, quando sua atividade é exclusiva ou preponderantemente exportadora.

¹ Acórdão unânime da 1ª Turma do STF no AgRg em Agravo 230.478-0, DJU de 13/08/1999, p. 10

Documentação assinada digitalmente em 27/02/2012 por HELCIO LAFETA REIS, Assinado digitalmente em 28/02/2012 por

or ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 27/02/2012 por HELCIO LAFETA REIS

Impresso em 22/03/2012 por LEVI ANTONIO DA SILVA - VERSO EM BRANCO

Ora, um direito assegurado constitucionalmente não pode sofrer restrições não autorizadas pelo constituinte. Trata-se de norma cogente, de observância obrigatória pelo legislador ordinário, pelo administrador e pelos demais intérpretes.

A Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), em seu art. 25 e parágrafos, dispõe acerca da possibilidade de transferência de créditos acumulados de ICMS em relação às sociedades empresariais exportadoras, nos seguintes termos:

Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

*§ 1º **Saldos credores acumulados** a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único² podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:*

I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito. (grifei)

Dessa forma, a lei nacional (Lei Complementar nº 87/1996) faculta ao contribuinte exportador a cessão de saldo remanescente de créditos de ICMS a terceiros domiciliados no mesmo Estado da Federação, não havendo previsão expressa de discricionariedade à Fazenda Pública estadual para a emissão do documento que reconheça esse direito.

Não há, nessa situação, a estipulação de qualquer outra condição que onere ou condicione a faculdade atribuída ao contribuinte do imposto.

O direito de transferir créditos acumulados em razão de exportação, de que está investido o contribuinte, não nasce do documento ou de qualquer manifestação de vontade da Administração Estadual. Seu direito nasce da simples existência do crédito acumulado decorrente de exportações. A manifestação estadual que afirma tal existência à vista de uma verificação material tem natureza meramente declaratória da sua existência e montante³

Por se tratar de imposto pago na etapa anterior do processo produtivo e que, em virtude da imunidade conferida às exportações, não são passíveis de compensação com

² Art. 3º O imposto não incide sobre: (...) II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

³ GRECO, Marco Aurélio. ICMS; créditos acumulados por exportação; transferência a contribuinte do mesmo Estado. RFDTE 09/67, junho de 2004.

débitos próprios do mesmo tributo, o crédito do ICMS transferido a terceiros não se caracteriza como receita, pois se refere tão-somente à reversão de um custo tributário, cuja recuperação é assegurada constitucionalmente.

*Não são exigíveis as contribuições ao PIS e à Cofins sobre créditos de ICMS apurados na operação de exportação ou mesmo os valores decorrentes da sua transferência a terceiros, por constituir mera recuperação de custos tributários suportados. Ademais, entendimento contrário ofenderia o princípio federativo, na medida em que tributar crédito de ICMS implica em intervir na tributação estadual, afetando a eficácia das imunidades e incentivos e fazendo com que, à impossibilidade de tributação ou renúncia tributária dos Estados corresponda tributação pela União, em transferência de recursos absolutamente desarrazoada, contrária à finalidade das normas de imunidade ou de incentivos.*⁴

Outro não é o entendimento exarado nas seguintes decisões judiciais:

CRÉDITO-PRESUMIDO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. RESSARCIMENTO DE CUSTOS.

(...)

III - Verifica-se que, independentemente da classificação contábil que é dada, os referidos créditos escriturais não se caracterizam como receita, porquanto inexistente incorporação ao patrimônio das empresas industriais, não havendo repasse dos valores aos produtos e ao consumidor final, pois se trata de mero ressarcimento de custos que elas realizam com o transporte para a aquisição de matéria-prima em outro estado federado. (grifei)

IV - Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos-presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

*V - Recurso especial improvido.*⁵

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO DE ICMS. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RAZOABILIDADE. PRINCÍPIO FEDERATIVO.
Nem tudo o que contabilmente é considerado receita pode sê-lo para fins de tributação. A receita, na norma concessiva de competência tributária, denota uma revelação de riqueza. É preciso considerar a receita sob a perspectiva do princípio da capacidade contributiva.

Não são exigíveis as contribuições ao PIS e à COFINS sobre créditos de ICMS apurados na operação de exportação ou mesmo os valores decorrentes da sua transferência a terceiros, por constituir mera recuperação de custos tributários suportados.

Ademais, entendimento contrário ofenderia o princípio

⁴ AMS 2005.71.08.009824-3, 2ª T. TRF4, DE 16/05/2007

⁵ REsp 1025833 / RS, T1 - PRIMEIRA TURMA, 06/11/2008

*federativo, na medida em que tributar crédito de ICMS implica intervir na tributação estadual, afetando a eficácia das imunidades e incentivos e fazendo com que, à impossibilidade de tributação ou renúncia tributária dos Estados corresponda tributação pela União, em transferência de recursos absolutamente desarrazoada, contrária à finalidade das normas de imunidade ou de incentivos.*⁶

Além do mais, não se vislumbra a subsunção da cessão de créditos escriturais do ICMS em nenhuma das hipóteses de receitas definidas como base de cálculo da contribuição nas Leis nº 9.718/1998 e 10.833/2003, anteriormente reproduzidas. Não se trata de receita de venda de mercadorias ou serviços, nem receita financeira, nem outras quaisquer que se traduzam em entradas de elementos para o ativo da empresa com consequente aumento da situação líquida.

Quanto aos valores decorrentes de recuperação de despesas, incluídos pela Fiscalização na base de cálculo da contribuição, há que se registrar que a Cofins e o PIS incidem sobre o faturamento e sobre as demais receitas auferidas pelos sujeitos passivos, fato esse que leva à conclusão de que as despesas e os custos incorridos não impactam o cálculo dos valores a recolher.

Se se estivesse diante da tributação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), cuja base de cálculo é o lucro, este decorrente do total de receitas subtraído dos custos e despesas considerados dedutíveis pela legislação, aí, sim, teria havido no passado a redução do lucro com a contabilização de uma despesa que posteriormente foi revertida, em razão do que, a partir de então, o ganho correspondente deveria ser submetido à tributação.

Mas, em relação às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento e sobre as demais receitas, a inclusão dos valores relativos à recuperação de despesas em sua base de cálculo significa tributar mais uma vez uma parcela da receita bruta já tributada no passado, pois, quando da escrituração da referida despesa, a receita correspondente foi, em tese, tributada.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região já externou esse mesmo entendimento, quando do julgamento da Apelação em Mandado de Segurança nº 2002.70.00.064862-0, ocorrido em maio de 2004, tendo sido apontado que o “estorno de despesa previamente lançada – pagamento dos juros – pode ser, sim, caracterizado como reversão de provisões, não representando ingresso de novas receitas. Primeiro, pois o estorno da provisão, por si, não configura receita auferida; segundo, porque a reversão dessa provisão destinada ao pagamento dos juros tampouco representa ingresso de novas receitas; em terceiro lugar, porque admitindo-se a tributação, estar-se-ia tributando o contribuinte duas vezes: a primeira quando ingressaram os valores na contabilidade, configurando, sim, receita, e a segunda, quando foram estornados esses valores, sem qualquer substrato jurídico para tanto”.

Ainda segundo o Tribunal, “[não] é possível confundir lucro com receita, nem recuperação de despesas com lucro operacional. O estorno de despesas e provisões, em que pese relacionada à determinação do lucro operacional, ocasionando aumento da posição

⁶ AMS 2005.71.08.009824-3/ RS - Data da Decisão: 24/04/2007

líquida da empresa, não repercute para fins de determinação da base de cálculo das contribuições em questão, que é o faturamento”.

Nesse sentido, não cabe a inclusão de reversão de despesas na base de cálculo da Contribuição para o PIS.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, considerando que a cessão de créditos escriturais e a reversão de despesas não se caracterizam como receitas para fins de tributação da contribuição para o PIS.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator

Declaração de Voto

Divirjo frontalmente do entendimento do íncrito Conselheiro Hélcio Lafetá Reis.

Aplicando-se ao caso ora em exame a decisão do STF que julgou inconstitucional o alargamento da base de cálculo das contribuições sociais, até a vigência da EC nº 20, a base de cálculo das contribuições sociais voltou a ser a receita bruta correspondente a faturamento, assim entendido como o produto da venda de bens, serviços ou de bens e de serviços relacionados à atividade operacional da pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

A partir de 1º de dezembro de 2002, por força do disposto no inciso II, do art. 68 da Lei 10.637, de 2002, passou a vigor os artigos 1º a 6º e 8º a 11 dessa lei, sendo que, justamente, o artigo primeiro desse diploma legal restabelece a base alargada do PIS/Pasep, nos termos seguintes:

***Art. 1º** A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica,.*

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

*§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no **caput**.*

O relator, chocando-se contra a definição legal, foi justamente perquirir sua classificação contábil para afastar as recuperações de custos da tributação pelas CS. Frise-se que tais rubricas classificam-se como receita, à luz do art. 44. inc. III, da Lei nº 4.506. de 30 de novembro de 1964.

Entendo que o melhor tratamento da questão é esse: a partir de 1º de dezembro de 2002, por força do art. 1º da Lei 10.637, de 2002, as sociedades empresárias sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/Pasep estão sujeitas ao pagamento da contribuição em comento sobre o total das receitas auferidas (receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica), independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Já incluídas as reversões de custos a que alude o recorrente.

A esse propósito, veja-se o Acórdão nº **9303-01.178**, de 25 de outubro de 2010, da 3ª Turma da CSRF, assim ementado:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/03/2001 a 31/03/2003

Base de Cálculo - Alargamento - Aplicação de Decisão Inequivoca do STF - Possibilidade.

Nos termos regimentais, pode-se afastar aplicação de dispositivo de lei que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária do Supremo Tribunal Federal.

Afastado o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, com trânsito em julgado, a base de cálculo da contribuição para o Pis/Pasep, até a vigência da Lei 10.637/2002, voltou a ser o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias e de serviços. A partir da vigência dessa lei, a base de cálculo do PIS/Pasep, é o faturamento, mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Recurso parcialmente provido.

Alexandre Kern

TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, 27/2/2012.

[assinado digitalmente]

Alexandre Kern

3ª Turma Especial - 3ª Seção - Presidente

Ciência

Data: ____/____/____

Nome:

Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

☐ apenas com ciência;

☐ com Recurso Especial;

☐ com Embargos de Declaração.

☐ _____